

ASPECTOS PROBLEMÁTICOS DE LA NO SUJECCIÓN DE LA TRANSMISIÓN DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL EN EL ARTÍCULO 7.1º DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO*

Olga Carreras Manero
Sabina de Miguel Arias
Universidad de Zaragoza

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto, en primer término, el estudio y análisis de los diversos requisitos que deben concurrir para declarar no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido la transmisión del patrimonio empresarial, haciendo especial hincapié en los aspectos problemáticos de los mismos, para pasar a abordar, ya en segundo lugar, las consecuencias que la aplicación del referido supuesto de no sujeción comporta en la práctica.

Palabras clave: Impuesto sobre el Valor Añadido, No sujeción, Transmisión del patrimonio empresarial.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. ANTECEDENTES. 3. LA NO SUJECCIÓN DE LA TRANSMISIÓN DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL: REQUISITOS. 3.1. La transmisión del patrimonio empresarial. 3.2. El elemento subjetivo de las operaciones de transmisión del patrimonio empresarial. En particular, los arrendadores de bienes y urbanizadores ocasionales. 3.3. La irrelevancia de continuar la misma actividad del transmitente. 4. CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN. BIBLIOGRAFÍA.

* El presente estudio se enmarca en los Proyectos de investigación «Crisis inmobiliaria y Derecho concursal», del Gobierno de Aragón (ref. PI 063/2008) y «Autonomía de la voluntad e insolvencia empresarial (los acuerdos de refinanciación y de reestructuración como instrumento frente a la insolvencia empresarial)», del Ministerio de Ciencia e Innovación (ref. DER 2010/17864).

1 INTRODUCCIÓN

Las operaciones de transmisión del patrimonio empresarial –ya sea en su totalidad o bien en una parte autónoma del mismo– presentan importantes repercusiones en el ámbito del Derecho financiero y, en concreto, en la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), siendo ésta una materia que tradicionalmente ha originado numerosos problemas en la práctica y que ha sido objeto de diversas modificaciones legislativas.

En relación con esta cuestión, en sede de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) viene a contemplarse que, siempre que concurren determinados requisitos, no se encontrará sujeta a dicho impuesto la referida cesión empresarial.

En concreto, y a tenor de lo dispuesto en el artículo 7.1º de la LIVA, se declara no sujeta

«La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios».

Como puede fácilmente comprobarse, el precepto transcrito en el párrafo anterior tiene como finalidad no obstaculizar, desde un punto de vista tributario, la realización de las mencionadas operaciones de transmisión, dados los beneficios que para el mercado presenta este tipo de actuaciones. (1)

Siendo esto así, en el presente trabajo se abordará, en primer lugar, el examen de los *antecedentes* del citado precepto y de su evolución en el marco del Derecho comunitario, así como su incidencia en el ordenamiento jurídico patrio. En segundo término, se analizarán los *presupuestos o requisitos* que deben concurrir para la aplicación del supuesto de no sujeción contemplado en aquél; acto seguido, y ya para concluir, serán expuestas otras cuestiones, sin lugar a dudas fundamentales, relativas al asunto que ahora nos ocupa.

2. ANTECEDENTES

Como punto de partida, ha de tenerse en cuenta que el artículo 5.8 de la Sexta Directiva, del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios facultaba a aquéllos para considerar, en sus normativas internas, que

«la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes, y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente».

Dicha medida encuentra su fundamento en evitar distorsiones en el tráfico mercantil, dado que, de este modo, se palián los costes que el devengo del IVA conllevaría para el adquirente del patrimonio empresarial, habiéndose puesto de relieve, a este respecto, que «si la operación estuviese sujeta y no exenta al impuesto, siempre podría deducirse la cuota que le ha sido repercutida por el transmitente en su primera autoliquidación, por lo que el efecto económico sería nulo, si bien debería soportar el coste financiero de

(1) *Cfr.*, MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (2007), pág. 18.

esas cuotas hasta tanto no repercutiera cuotas suficientes como para poder deducir el IVA soportado en su totalidad» (2).

Tal previsión, aunque no era de obligada transposición, fue recogida por el legislador español en el artículo 5.1º de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA, optando por la *no sujeción* de la transmisión *mortis causa* o *inter vivos* de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, cuando éste fuera adquirido por uno o varios cesionarios, siempre que dichos sujetos continuasen el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales (3). No obstante, un sector mayoritario de la doctrina vino a considerar que, a pesar de la calificación de la referida operación como un supuesto de no sujeción, se trataba, en puridad, de una *exención técnica* (4).

Con posterioridad, el Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, modificó la redacción del precepto arriba citado, cuyo tenor literal fue mantenido en el artículo 7.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, previéndose la no sujeción en el referido impuesto de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo cuando dicha operación fuese realizada en favor de *un solo adquirente* (5).

En relación con lo indicado en los párrafos precedentes, cabe destacar que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE) vino a afirmar, en su momento, que si un Estado miembro optaba por la incorporación, a su propio ordenamiento jurídico, de la regla de no sujeción contenida en el artículo 5.8 de la Sexta Directiva su aplicación no podía limitarse sólo a ciertas transmisiones (6), razón por la cual vino a

(2) JIMÉNEZ-BLANCO (1993), pág. 92. Asimismo, ALMUDÍ CID (2005, pág. 13) ha indicado, por su parte, que esta medida evita comprobaciones innecesarias por parte de la Administración para ordenar la devolución del IVA soportado.

(3) El precepto citado en el texto disponía la no sujeción al IVA de «La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, realizada en favor de uno o varios adquirentes cuando estos continúen el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente. Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando se trate de transmisiones realizadas por actos «inter vivos» si el patrimonio se trasmite por partes a distintos adquirentes. En todo caso, quedaran sujetas al impuesto las transmisiones de los bienes o derechos que se desafecten de aquellas actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción de dichas transmisiones».

(4) ALMUDÍ CID (2005), pág. 12; GARCÍA-HERRERA BLANCO (1997), pág. 44; JIMÉNEZ-BLANCO (1993), pág. 93; MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (2007), pág. 18; MORÓN PÉREZ (2007), pág. 206. Por su parte, CHECA GONZÁLEZ (2007, pág. 18) sí que se muestra conforme con la calificación de dicho supuesto como de no sujeción.

(5) De conformidad con el precepto citado en el texto, se declaraba no sujeta «la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada a favor de un solo adquirente, cuando éste continúa el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente».

(6) A estos efectos, la Sentencia del TJCE en el caso *Zita Modes Sàrl*, de 27 de noviembre de 2003 (TJCE 2003, 395), vino a indicar que «En virtud de la segunda frase del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, los Estados miembros podrán excluir de la aplicación de esta regla de la no entrega las transmisiones de una universalidad de bienes en favor de un beneficiario que no sea sujeto pasivo en el sentido de dicha Directiva o que sólo actúe como sujeto pasivo respecto a una parte de sus actividades, si ello es necesario para evitar distorsiones de la competencia. Debe considerarse que esta disposición precisa de manera exhaustiva las condiciones en las que un Estado miembro que hace uso de la facultad prevista en la primera frase de este apartado puede limitar la aplicación de la regla de la no entrega. [...] De ello se deriva que un Estado miembro que hace uso de la facultad conferida por la primera frase del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva debe aplicar la regla de la no entrega a toda transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y no puede, por tanto, limitar la aplicación de dicha regla sólo a algunas de estas transmisiones, salvo en las condiciones previstas en la segunda frase del mismo apartado».

considerarse que nuestro Derecho interno no era conforme con la interpretación dada a la normativa comunitaria, cuestión ésta que será tratada, con mayor detenimiento, en un momento ulterior.

En la actualidad, la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 recoge, en su artículo 19, idéntica previsión a la establecida en la derogada Sexta Directiva de 1977, y cuyo contenido ha quedado transcrito más atrás.

Por su parte, y para evitar la patente incompatibilidad entre la LIVA española y el ordenamiento comunitario, en relación con la cuestión que ahora nos ocupa, la Ley 4/2008, de 23 de diciembre ha venido a dar nueva redacción al artículo 7.1 del primer texto legal citado, en cuya virtud:

«La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley».

3. LA NO SUJECIÓN DE LA TRANSMISIÓN DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL: REQUISITOS

Una vez vistos los antecedentes normativos y la evolución de los mismos, es preciso proceder, a continuación, al examen de los diversos *requisitos* que, en la actualidad, deben concurrir para la aplicación del supuesto de no sujeción aquí estudiado en los casos de transmisión del patrimonio empresarial.

A estos efectos, nos ocuparemos, en primer lugar, del análisis del *aspecto sustantivo*, esto es, del objeto de la transmisión no sujeta, en segundo término, del *elemento subjetivo*, y, ya para finalizar, de la necesidad de que el patrimonio transmitido se afecte a la realización de una *actividad empresarial*.

Como no podría ser de otro modo, nos centraremos, con carácter general, en la regulación prevista al respecto en la LIVA; no obstante, y dada la evolución que han experimentado los requisitos arriba enunciados a la luz de la *doctrina comunitaria*, se requiere el estudio de esta última a fin de examinar la previsión normativa hoy vigente.

3.1. La transmisión del patrimonio empresarial

El primer presupuesto al que debe hacerse referencia se encuentra constituido por la necesidad de *transmitir el patrimonio empresarial*, requisito éste que ha sido objeto de una importante modificación en la actualidad, si bien, de forma previa al análisis del mismo, es preciso exponer su evolución.

En este sentido, cabe señalar que el artículo 7.1º.a) de la LIVA –en su redacción original– exigía que, a efectos de declarar no sujetas las operaciones de transmisión empresarial, se produjera la cesión de la *totalidad* del patrimonio de la sociedad en cuestión, entendiéndose dicho requisito de una forma muy estricta por parte de la Administración tributaria (7); en concreto, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) vino a afirmar que tal expresión debía ser entendida como «el conjunto de todos los bien-

(7) Lo cual, a juicio de LASARTE ÁLVAREZ (2004, págs. 35 y 36), contravenía el fundamento del supuesto de no sujeción.

es y derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo en el momento de la transmisión» (8).

Con posterioridad, y a partir del año 1998, se inició una nueva línea interpretativa acerca de la delimitación de la transmisión del patrimonio empresarial; así, la jurisprudencia estimó que sólo resultaba necesaria la cesión de aquellos elementos imprescindibles que permitiesen seguir desarrollando la actividad económica (9). A título ejemplificativo, y en relación con esta cuestión, vino a considerarse que el hecho de que no se entregase el dinero existente en caja o en entidades financieras en la transmisión del patrimonio empresarial no suponía la exclusión de aquellos activos necesarios para el ejercicio de la actividad y, por tanto, del supuesto de no sujeción (10).

No obstante, y pese a lo indicado en los párrafos precedentes, la Sexta Directiva venía a referirse –en relación con el requisito aquí examinado– a la transmisión de una universalidad *total o parcial* de bienes (art. 5.8 de la Sexta Directiva), expresión ésta menos restrictiva y diversa a la recogida en sede de la LIVA española anteriormente vigente.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que el concepto *universalidad de bienes* no puede equipararse al de *totalidad* del patrimonio de la explotación económica, puesto que «esa *universitas* no son todos los bienes y derechos sino el conjunto necesario para desarrollar una determinada actividad empresarial» (11). En concreto, el propio TJCE, en la Sentencia *Zita Modes Sàrl*, de 27 de noviembre de 2003, vino a interpretar por tal universalidad «la cesión de un conjunto coherente de activos que pudieran permitir el desarrollo de una actividad económica» (12).

De acuerdo con ello, y sin perjuicio del tenor de la normativa española, la DGT vino ya a seguir, en este punto, el criterio del TJCE, admitiendo que para la concurrencia del supuesto de no sujeción bastaba con la transmisión de una parte autónoma de la empresa (13), llegándose a aceptar por nuestros tribunales, incluso, la aplicación de la previsión objeto de estudio en los casos de cesión de un conjunto de activos y pasivos que constituían una explotación *capaz* de desarrollar una actividad económica (14).

Una vez vista la evolución de la interpretación de este primer requisito, la LIVA, en su redacción hoy vigente, prevé que

(8) Consultas de la DGT 0490-03, de 4 de abril de 2003 y 0444-99, de 31 de marzo de 1999.

(9) En este sentido, la Sentencia de la AN de 22 de marzo de 2002 (JT 2002/1423) ha indicado que «es necesario que sean transmitidos todos aquellos elementos patrimoniales necesarios para continuar la actividad empresarial, pero no es necesario que sean transmitidos todos y cada uno de los elementos patrimoniales del transmitente». En relación con esta cuestión puede consultarse, asimismo, la Sentencia del TSJ de Baleares de 24 de junio de 2002 (JT 2002/909).

(10) Véanse las Resoluciones del TEAC de 28 de enero del 2000 (JT 2000/731) y 29 de mayo de 1998 (JT 1998/1396), donde se pone de relieve que el concepto de patrimonio «puede ser expresado como el conjunto de bienes o derechos que integran el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo en el momento de la transmisión, sin que el hecho de que el vendedor retenga la tesorería y determinadas cuentas a cobrar y a pagar sea un obstáculo para que se entienda que ha habido una transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, siempre que esta retención no influya en absoluto en la continuidad del funcionamiento del negocio transmitido».

(11) LASARTE ÁLVAREZ (2004), pág. 45.

(12) Punto 27 de la Sentencia citada en el texto.

(13) Consultas de la DGT 1142-04, de 30 de abril de 2004 y 2696-09, de 9 de diciembre de 2009.

(14) En concreto, la Sentencia del TS de 13 de febrero de 2007 (RJ 2007/1093) admitió la aplicación del supuesto de no sujeción pese a que no se había realizado la transmisión de existencias, de contratos laborales, ni de subvenciones. En esta misma línea, véase la Resolución del TEAC de 13 de julio de 2005 (JUR 2005/279245).

«No estarán sujetas al impuesto: (...) La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan *una unidad económica capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios*, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulta de aplicación en el ámbito de otros tributos» (art. 7.1 LIVA) (15).

A este respecto, puede afirmarse, sin lugar a dudas, que el referido precepto incorpora el criterio mantenido, con anterioridad, por el TJCE, si bien –como indica BLÁZQUEZ CASTILLO (2010)– aparece un nuevo concepto en sede del IVA, el de *unidad económica* (16). Dicho término puede asimilarse, a los efectos que aquí interesan, al de rama de actividad, el cual sí se recogía en el seno de la redacción anterior de la LIVA, aunque entonces la misma limitaba la aplicación de la no sujeción en tal caso al cumplimiento de los requisitos para acogerse al régimen especial de diferimiento del Impuesto sobre Sociedades (fusión, escisión o aportación a sociedad).

En este sentido, el artículo 7.1º.b) de la LIVA, en su redacción anterior a la operada por la reforma de la Ley 4/2008, estableció que no se encontraba sujeta al IVA

«La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias *ramas de actividad empresarial* del transmitente, en virtud de las operaciones a que se refiere el artículo 1 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, siempre que las operaciones tengan derecho al régimen tributario regulado en el Título I de la citada Ley» (17).

En definitiva, y de acuerdo con lo señalado en los párrafos precedentes, para que se produzca el supuesto de no sujeción analizado en estas líneas resulta necesario que se transmitan aquellos elementos integrantes del patrimonio empresarial o profesional que permitan constituir una *explotación autónoma capaz de desarrollar una actividad económica* (18).

3.2. El elemento subjetivo de las operaciones de transmisión del patrimonio empresarial. En particular, los arrendadores de bienes y urbanizadores ocasionales

Como ya ha sido indicado en un instante anterior, el artículo 5.1º de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA, estableció que el supuesto de no sujeción que viene siendo examinado en estas líneas era aplicable a las transmisiones empresariales realizadas a favor de *uno o varios adquirentes*, requisito éste que fue modificado por el Real Decreto-Ley de 7/1989, de 29 de diciembre.

Así pues, esta última norma citada venía a prever que la transmisión del referido patrimonio empresarial debía realizarse a favor de *un único adquirente* (19), presupuesto éste que se mantuvo en la redacción del artículo 7.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciem-

(15) La letra cursiva es nuestra.

(16) BLÁZQUEZ CASTILLO (2010), pág. 70.

(17) La letra cursiva es nuestra.

(18) En este sentido, la Sentencia de la AN de 14 de septiembre de 2007 (JT 2007/1460) ha puesto de relieve que no se entiende aplicable la regla de no sujeción aquí examinada cuando la nueva actividad no es continuación de la anterior al no haberse transmitido las relaciones jurídicas que determinaban la actividad empresarial del transmitente.

(19) Sentencia del TSJ de Castilla La Mancha de 25 de abril de 1996 (JT 1996/432).

bre, del IVA (20) y fue criticado, de forma unánime, por la doctrina. A este respecto, se puso de manifiesto que, si el fundamento de la Sexta Directiva era eliminar los problemas de tesorería que podían derivar de la susodicha operación, resultaba de difícil justificación condicionar la no sujeción a la existencia de un solo cesionario (21).

En este sentido, vino a estimarse que por la expresión «un solo adquirente» debía considerarse *un único sujeto pasivo*, esto es, una persona física o jurídica o, incluso, un ente sin personalidad (22); no obstante, se entendió que no se cumplían los requisitos establecidos en la citada Ley a efectos de aplicar este supuesto de no sujeción en las adquisiciones realizadas por las comunidades de bienes (23).

Ahora bien, la LIVA hoy vigente no establece requisito alguno en este sentido, habiéndose suprimido la necesidad de la singularidad del adquirente, si bien dicha norma prevé la no aplicación de este supuesto de no sujeción a aquellos sujetos que

«tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes», así como «Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d de esta Ley».

En consecuencia, y en términos generales, puede afirmarse que resulta indiferente que exista uno o varios cesionarios, siempre que los mismos adquieran, de forma individual, la totalidad o una parte de una explotación empresarial, cuando esta última sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma (24).

Por su parte, y de conformidad con lo indicado dos párrafos más atrás, cabe señalar que se excluyen de la hipótesis de no sujeción que ahora nos ocupa los casos en que tales transmisiones empresariales sean realizadas por *empresarios ocasionales*, siendo los supuestos más significativos a estos efectos las operaciones llevadas a cabo por los *arrendadores y promotores* (25).

Dicha previsión encuentra su fundamento en el hecho de evitar que la referida no sujeción sea aplicada a ventas aisladas que supongan la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del vendedor, lo cual debe entenderse al amparo de lo recogido en el seno del artículo 19 de la vigente Directiva de 2006, donde se permite a los Estados miembros «adoptar las medidas necesarias para evitar distorsiones de la competencia, siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total» (26).

(20) Véase la nota 5. A estos efectos, la DGT, en su consulta 0341-04, de 19 de febrero de 2004, negó la aplicación del supuesto de no sujeción ahora analizado a las transmisiones realizadas a favor de varios adquirentes.

(21) ALMUDÍ CID (2005), pág. 18.

(22) CHECA GONZÁLEZ (2007), pág. 48 y sigs.

(23) Véase, a modo de ejemplo, la Sentencia del TSJ de Castilla La Mancha de 22 de mayo de 2000 (JT 2000/1078).

(24) *Cfr.*, DE VICENTE BENITO y VERDÚN FRAILE (2007), pág. 113 y, ya entre la jurisprudencia, la Sentencia del TS de 13 de febrero de 2007 (RJ 2007/1093).

(25) Conforme a lo dispuesto en el artículo 5.Uno, letras c) y d) de la LIVA: «se reputarán empresarios o profesionales: (...) c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes. d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente».

(26) *Cfr.*, CALVO VÉRGEZ (2010), pág. 22 y FALCÓN Y TELLA (2008), pág. 10.

No obstante lo anterior, ALMUDÍ CID (2009) considera, en relación con los *arrendadores*, que la restricción arriba indicada contraviene lo establecido por la citada Directiva cuando el adquirente cuenta con pleno derecho a la deducción del IVA soportado, en tanto que el cedente realiza una actividad económica que da lugar a la repercusión del impuesto y, por tanto, dicha medida no parece destinada a evitar el fraude o la evasión fiscal (27).

Por otro lado, y en lo que hace referencia a los supuestos en que el transmitente haya desarrollado una *actividad de urbanización, promoción o rehabilitación* con destino a la venta, la regla de la no sujeción que ahora nos atañe se aplica en aquellos casos en que dicho sujeto realiza la referida actividad con carácter *habitual* (y no sólo ocasional) y siempre que transmita, asimismo, la totalidad de su patrimonio empresarial o una rama autónoma de actividad (28).

A estos efectos, y en relación con la hipótesis arriba mencionada, ha venido cuestionándose la compatibilidad con la Sexta Directiva del IVA de la exclusión de la no sujeción de aquellos supuestos en que la actividad económica no se lleve a cabo de forma habitual, puesto que se hace depender la aplicación de dicha regla de la propia actividad del transmitente y no del régimen de deducciones del adquirente (29). Ahora bien, para MORÓN PÉREZ (2009) las excepciones del artículo 7.1º de la LIVA constituyen situaciones en las cuales se produce una venta aislada, por lo que no tiene lugar el presupuesto de hecho de la no sujeción, no siendo contrario, por tanto, a lo dispuesto en la referida Directiva (30).

3.3. La irrelevancia de continuar la misma actividad del transmitente

De conformidad con el ya citado artículo 5.1º de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA, se exigía, en un primer instante, que el cesionario debía continuar la misma actividad económica del titular originario, en tanto que dicho precepto preveía la aplicación del referido supuesto de no sujeción cuando «La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, (se realizase) en favor de uno o varios adquirentes cuando estos continúen el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente», requisito éste que fue recogido, asimismo, en sede del artículo 7.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA –en su primera redacción– (31).

Dicha previsión quedaba justificada por el hecho de que la misma pretendía impedir que pudieran beneficiarse de la no sujeción aquellos sujetos pasivos que no tuvieran derecho a la deducción total del IVA soportado. A estos efectos, ALMUDÍ CID (2005) ha señalado que en estos casos se trataba de evitar «que el derecho a deducir el IVA soportado que se otorga a los empresarios o profesionales que no realizan operaciones interiores exentas se transmita, por vía del supuesto «no sujeción» que nos ocupa, a aquellos empresarios o profesionales que, o bien no tienen derecho a deducir el IVA que soportan, o bien cuentan con un derecho a la deducción del IVA soportado más limitado que el del transmitente» (32).

(27) ALMUDÍ CID (2009).

(28) FALCÓN Y TELLA (2008), pág. 11.

(29) ALMUDÍ CID (2009).

(30) MORÓN PÉREZ (2009), pág. 57.

(31) Cuyo tenor literal ha sido transcrito en la nota 5. A este respecto, pueden consultarse las Sentencias de la AN de 26 de marzo de 2003 (JUR 2006/266296), del TSJ de La Rioja de 4 de diciembre de 2005 (JT 2006/1652) y las Resoluciones del TEAC de 5 de abril de 1995 (JT 1995/711), 27 de febrero de 1998 (JT 1998/568) y 12 de febrero de 1999 (JT 1999/1364).

(32) ALMUDÍ CID (2005), pág. 15.

No obstante lo anterior, la doctrina consideró que el tenor de la normativa española, en este concreto aspecto, resultaba incompatible con el Derecho comunitario, ya que la mencionada Sentencia *Zita Modes Sàrl* indicó que, una vez adoptada la referida medida por los Estados miembros, no podía condicionarse la aplicación del supuesto de no sujeción al hecho de que el patrimonio transmitido fuera afectado a una actividad económica idéntica a la que venía realizándose con anterioridad (33). En este sentido, ciertos autores han entendido que debería haberse limitado la aplicación del citado supuesto de no sujeción sólo en el caso de que exista un riesgo de distorsión de la competencia (34).

Junto a lo indicado en los párrafos precedentes, cabe señalar que el artículo 19 de la Sexta Directiva no limita el susodicho supuesto de no sujeción a la necesidad de que el adquirente realice la misma actividad del transmitente, al establecerse en aquel precepto que

«Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente».

Como consecuencia de lo anterior, la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, ha venido a modificar la previsión contenida originariamente en el artículo 7.1 de la LIVA, disponiéndose en el mismo, a partir de dicha reforma, que

«A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la *misma* actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos *u otra diferente*, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional» (35).

A este respecto, se ha considerado que ya no resulta imprescindible, a efectos de aplicar el supuesto de no sujeción que ahora nos interesa, que el cesionario realice idéntica actividad que el transmitente, sino que basta con que tenga la intención de afectar lo adquirido al desarrollo de una actividad empresarial (36), interpretación ésta que fue ya admitida por la DGT con anterioridad a dicha modificación (37). Así, CALVO VÉRGEZ (2009) estima, de manera acertada, que sólo constituye un requisito indispensable para aplicar el supuesto de no sujeción el hecho de que exista continuidad en el patrimonio transmitido en el desarrollo de la actividad económica (38).

En relación con esta cuestión, ha de señalarse que un sector doctrinal ha entendido que es el propio adquirente quien debe probar que, efectivamente, se continúa una actividad empresarial determinada —en virtud de lo previsto en el artículo 105.1 de la LGT— (39, 40), opinión ésta no compartida, de forma unánime, por la doctrina, pues —a juicio

(33) En relación con esta cuestión, ALMUDÍ CID (2005, pág. 15) ha considerado que debería haberse limitado la aplicación del referido supuesto de no sujeción sólo en caso de que se afectara el patrimonio empresarial adquirido a una actividad distinta a la del transmitente, siempre que ello generase un derecho a deducir el IVA soportado en una proporción menor.

(34) MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (2007), pág. 27.

(35) La cursiva es nuestra.

(36) En opinión de FALCÓN Y TELLA (2008, pág. 11), «basta que los elementos adquiridos sean idéneos para la actividad empresarial que realiza el adquirente y que de su conducta no se desprenda la voluntad de no utilizarlos».

(37) Consultas de la DGT 0720-04 y 0714-04, ambas de 24 de marzo y 1588-04, de 5 de agosto. Entre la jurisprudencia, véanse la Sentencia del TS de 13 de febrero de 2007 (RJ 2007/1093) y la Resolución del TEAC de 28 de septiembre de 2005 (JT 2005/1572).

(38) CALVO VÉRGEZ (2009), pág. 27.

(39) MORÓN PÉREZ (2009), pág. 57.

(40) De conformidad con el artículo citado en el texto: «En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo».

de Falcón y Tella (2008)– es la Administración la que debe soportar la carga de la prueba en estos casos (41).

En último término, resulta necesario destacar que el precepto mencionado tres párrafos más atrás prevé, junto a lo anterior, que «En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley», de lo cual se deduce que una vez acreditada la voluntad de afectar el patrimonio adquirido a una actividad económica, la posterior desafectación del mismo no determinará la pérdida de la no sujeción (42).

4. CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL SUPUESTO DE NO SUJECIÓN

Una vez determinados los problemas que se suscitan en relación con los requisitos previstos en la LIVA para aplicar el supuesto de no sujeción ahora examinado, es preciso analizar los efectos derivados de este último.

Así, la consecuencia esencial de la citada previsión radica en la posible tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, ITPO) de la cesión de aquellos inmuebles que se encuentren en el patrimonio empresarial transmitido, dado que el artículo 7.5 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que

«quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido».

De acuerdo con ello, la referida transmisión, al no quedar sujeta al IVA, tributará, sólo en lo que se refiere a los bienes inmuebles –y no al resto de elementos que compongan el patrimonio empresarial–, por el ITPO, debiéndose advertir que –a diferencia del impuesto citado en primer lugar– el pago de este último impuesto no puede ser deducido y constituye, por tanto, un gasto final para el adquirente.

A este respecto, la doctrina ha venido afirmando que resulta paradójico que por la aplicación de un supuesto de no sujeción cuya finalidad es la protección de la liquidez y la tesorería del adquirente de una empresa, la operación realizada acabe tributando por el ITPO (43).

Junto a lo anterior, debe destacarse el hecho de que, en términos generales, la transmisión aislada de un inmueble por un empresario se encuentra exenta en el IVA, pudiendo renunciar dicho sujeto a tal exención y, de este modo, evitar la tributación en el ITPO (44), posibilidad ésta de la que se carece en los casos de cesión del patrimonio em-

(41) FALCÓN Y TELLA (2008), págs. 11 y 12.

(42) MORÓN PÉREZ (2009, pág. 58) ha indicado, a este respecto, que –con la redacción anterior del precepto citado– dicha desafectación hacía perder a la enajenación de la empresa su condición de acto no sujeto, siendo ello contrario a la doctrina del TJCE.

(43) BLÁZQUEZ CASTILLO (2010), pág. 72.

(44) Artículo 20.Dos de la LIVA, a cuyo tenor: «Las exenciones relativas a los números 20, 21 y 22 del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes ad-

presarial, puesto que tales operaciones son configuradas como un supuesto de no sujeción y no como una exención.

En este sentido, se ha entendido que nuestro ordenamiento, en este punto concreto, resulta incompatible con la normativa comunitaria, dado que no es procedente que una determinada transmisión no constituya entrega de bienes en el IVA, pero sí en el ITPO (45), lo cual implica que el transmitente actúe como empresario en relación con todos los bienes y derechos de la empresa, excepto para los inmuebles respecto a los cuales tendría la consideración de *particular* (46).

Dicha situación solamente podría evitarse transmitiendo en partes o de forma aislada los diferentes elementos que compongan el patrimonio empresarial, puesto que, de este modo, no concurriría el referido supuesto de no sujeción, sino que cada bien tributaría según corresponda en el IVA, con la posibilidad de deducir las cuotas soportadas por parte del adquirente (47).

Atendiendo a lo indicado en los párrafos precedentes, se ha propuesto, en sede doctrinal, bien que las referidas transmisiones empresariales no deberían calificarse como un supuesto de no sujeción –sino como una exención renunciable–(48), bien suprimir el gravamen por el ITPO de los inmuebles en estos casos (49).

Un último aspecto al que debe hacerse referencia, ya para concluir, es el relativo a la cuestión prevista en el seno del artículo 7.1º de la LIVA, el cual establece que

«Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley».

A este respecto, cabe señalar, por un lado, que la susodicha transmisión del patrimonio empresarial no tendrá la consideración de primera entrega a los efectos del artículo 20.Uno.22º de la LIVA y, por otro, que el adquirente debe asumir los plazos de regularización de los bienes de inversión que resten al transmitente y las deducciones practicadas por este último, aunque los porcentajes de prorrata aplicables serán los propios. En este sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (2007) han destacado la dificultad para cumplir estas obligaciones, puesto que el adquirente no tiene por qué conocer el porcentaje de deducción aplicado por el transmitente en la compra de los bienes (50).

quisiciones. Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el Impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales».

(45) *Cfr.*, GARCÍA-HERRERA BLANCO (1997), pág. 44; JIMÉNEZ-BLANCO (1993), pág. 94; MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (2007), pág. 29; MORÓN PÉREZ (2009), pág. 63; FALCÓN y TELLA (2008), págs. 9 y 10.

(46) A este respecto, pueden consultarse los trabajos de MUNTANER PEDROSA (1991), pág. 7 y CALVO VÉRGEZ (2010), pág. 7.

(47) En relación con esta cuestión se han pronunciado MORÓN PÉREZ (2009), pág. 63 y ALMUDÍ CID (2005), pág. 19.

(48) En este sentido se manifiestan BLÁZQUEZ CASTILLO (2010), pág. 73 y MUNTANER PEDROSA (1991), pág. 7.

(49) MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (2007), pág. 29.

(50) MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (2007), pág. 36.

BIBLIOGRAFÍA

- ALMUDÍ CID, J. M. (2005): «La inaplazable reforma de la Ley del IVA como consecuencia de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, operaciones vinculadas y exclusión de las operaciones inmobiliarias o financieras no habituales de la regla de la prorrata», *Quincena Fiscal*, nº 15.
- ALMUDÍ CID, J. M. (2009): «Novedades en la regulación del IVA introducidas por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre», ponencia realizada en el *XXIV Seminario Gallego de Estudios Tributarios*, 24 y 25 de septiembre de 2009.
- BLÁZQUEZ CASTILLO, P. (2010): «Comentarios al artículo 7.1 de la Ley Impuesto sobre el Valor Añadido: la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la transmisión del patrimonio empresarial», *RAD*, nº 9.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2009): «La no sujeción al IVA de determinadas transmisiones globales del patrimonio empresarial o profesional y de las operaciones de reestructuración empresarial», *TF*, nº 224.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2010): «El IVA en las operaciones de transmisión de la empresa», *Carta Tributaria*, nº 7.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (2007): *El IVA y las transmisiones globales del patrimonio empresarial o profesional*, Aranzadi, Cizur Menor.
- DE VICENTE BENITO, F. y VERDÚN FRAILE, E. (2007): «IVA: transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial y operaciones de fusión y escisión», *TF*, nº 195.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2008): «La aplicación del IVA y de TPO en los supuestos de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o de una rama de actividad, y el proyecto de Ley de supresión del Impuesto sobre el Patrimonio», *Quincena Fiscal*, nº 22.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (1997): «La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial y el Impuesto sobre el Valor Añadido (A propósito de la sentencia del TS de 1 de octubre de 1996)», *Quincena Fiscal*, nº 13.
- JIMÉNEZ-BLANCO, J. I. (1993): «El IVA y el ITP en la transmisión de la empresa tras la Ley 29/1991 de adecuación a las Directivas CEE», *NUE*, nº 96.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. (2004): «La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial como requisito de no sujeción al impuesto sobre el valor añadido», *REF*, nº 31.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2007): *Los supuestos de no sujeción en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Aranzadi, Cizur Menor.
- MORÓN PÉREZ, M^a. C. (2007): *Régimen tributario de la transmisión de empresa*, Aranzadi, Cizur Menor.
- MORÓN PÉREZ, M^a. C. (2009): «La tributación de la transmisión de la empresa en el IVA tras la modificación del art. 7.1º de su ley reguladora», *Quincena Fiscal*, nº 19.
- MUNTANER PEDROSA, J. (1991): «Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial», *Carta Tributaria*, nº 135.